



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 16/10/2018

Αριθμός απόφασης: 4435

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 27/07/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: **α)** της ήδη λυθείσας – πλην λογιζόμενης ως υφισταμένης για τις ανάγκες της εκκαθάρισής της- Κοινοπραξίας με την επωνυμία:, με Α.Φ.Μ., που είχε έδρα στον, **β)** της ΟΕ με την επωνυμία:, με ΑΦΜ, που εδρεύει στην, όπως εκπροσωπείται νόμιμα, ως μέλους της, κατά το χρόνο λύσης της ως άνω Κοινοπραξίας, άλλως δε ως εκκαθαριστή της αυτής Κοινοπραξίας και για λογαριασμό της, **γ)** της ΑΕ με την επωνυμία:, με ΑΦΜ, που εδρεύει στον, καθολικής διαδόχου της ΟΕ με την επωνυμία, λόγω της μετατροπής αυτής σε Α.Ε., όπως εκπροσωπείται νόμιμα, ως μέλους της, κατά το χρόνο λύσης της ως άνω Κοινοπραξίας, άλλως δε ως εκκαθαριστή της αυτής Κοινοπραξίας και για λογαριασμό της, **δ)** της ΑΕ με την επωνυμία:, με ΑΦΜ, που εδρεύει στην, όπως εκπροσωπείται νόμιμα, ως μέλους της, κατά το χρόνο λύσης της ως άνω Κοινοπραξίας, άλλως δε ως εκκαθαριστή της αυτής Κοινοπραξίας και για λογαριασμό της, **ε)** της ΟΕ με την επωνυμία:, με ΑΦΜ, που εδρεύει στον, όπως εκπροσωπείται νόμιμα, ως μέλους της, κατά το χρόνο λύσης της ως άνω Κοινοπραξίας, άλλως δε ως εκκαθαριστή της αυτής Κοινοπραξίας και για λογαριασμό της,

κατά των υπ' αριθ./2018,/2018 και/2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. ετών 1997, 1998 και 1999 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./2018,/2018 και/2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. ετών 1997, 1998 και 1999 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28/06/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27/07/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: **α)** Κοινοπραξίας με την επωνυμία:, **β)** της ΟΕ με την επωνυμία, **γ)** της ΑΕ με την επωνυμία:, **δ)** της ΑΕ με την επωνυμία: και **ε)** της ΟΕ με την επωνυμία:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τις υπ' αριθμ.:

1)/28-06-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης οικονομικού έτους 1997 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/1996), καταλογίστηκε σε βάρος της Κοινοπραξίας με την επωνυμία:, φόρος εισοδήματος ποσού 91.436,76€, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 81.762,75 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου ποσού 2.612,47 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 522,50 €, πλέον πρόσθετος φόρος τελών χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 2.803,29 €, ήτοι συνολικό ποσό οφειλής 179.137,77 €.

2)/28-06-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης οικονομικού έτους 1998 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/1997), καταλογίστηκε σε βάρος της Κοινοπραξίας με την επωνυμία:, φόρος εισοδήματος ποσού 107.103,39€, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 95.771,86 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου ποσού 3.060,09 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 612,02 €, πλέον πρόσθετος φόρος τελών χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 3.283,60 €, ήτοι συνολικό ποσό οφειλής 209.830,96 €.

3)/28-06-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης οικονομικού έτους 1999 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/1998), καταλογίστηκε σε βάρος της Κοινοπραξίας με την επωνυμία:, φόρος εισοδήματος ποσού 111.386,16€, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 99.601,50 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου ποσού 3.182,46 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 636,51 €, πλέον πρόσθετος

φόρος τελών χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 3.414,90 €, ήτοι συνολικό ποσό οφειλής 218.221,53 €.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΥΠΟΘΕΣΗΣ

Στην προσφεύγουσα, ήδη λυθείσα και υπό εκκαθάριση κοινοπραξία με την επωνυμία, είχε διενεργηθεί τακτικός έλεγχος των διαχειριστικών περιόδων 1.1.1996 – 31.12.1996, 1.1.1997 – 31.12.1997 και 1.1.1998 – 31.12.1998 και είχαν εκδοθεί τα υπ' αριθμ./18.2.2004,/18.2.2004 και/18.2.2004 φύλλα ελέγχου του Προϊσταμένου του Περιφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Π.Ε.Κ.) Πειραιά, ήδη αρμοδιότητος της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, αντίστοιχα.

Κατά των εκδοθέντων φύλλων ελέγχου ασκήθηκαν προσφυγές ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά οι οποίες απερρίφθησαν με τις αποφάσεις/2013,/2013 και/2013 Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά.

Ειδικότερα, το πρωτόδικο Δικαστήριο, μεταξύ άλλων, απέρριψε τον πρωτοδίκως προβληθέντα ισχυρισμό, ότι η παράλειψη της μη τήρησης του βιβλίου αποθήκης οφείλεται σε συγγνωστή πλάνη, δεν συνιστά ανεπάρκεια που συνεπάγεται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, διότι για την αγορά και πώληση των εμπορευμάτων ακολουθείτο η διαδικασία που δέχθηκε και ο έλεγχος (όχι ύπαρξη αποθεμάτων και αποθηκευτικών χώρων, ανέκκλητες παραγγελίες, απευθείας αποστολή εμπορευμάτων στα μέλη). Ο λόγος αυτός απορρίφθηκε με την αιτιολογία (σκ. 11η) ότι {Εντούτοις, η μη τήρηση του βιβλίου αποθήκης, ανεξαρτήτως του αν οφείλεται σε συγγνωστή πλάνη ή παραδρομή (βλ. ΣτΕ 1334/2012, σκέψη 4), καθιστά τα βιβλία ανεπαρκή και δικαιολογεί την προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό, καθόσον εν προκειμένω, η τήρησή του εν λόγω βιβλίου, όπως προεκτέθηκε στην τρίτη σκέψη, ήταν επιβεβλημένη για τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας και επομένως τα περί του αντιθέτου προβαλλόμενα πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα}.

Κατά των αποφάσεων αυτών, του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, ασκήθηκαν εφέσεις ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά οι οποίες έγιναν δεκτές με τις αποφάσεις/2016,/2016 και/2016 αντίστοιχα και ακυρώθηκαν τα φύλλα ελέγχου του Προϊσταμένου του Π.Ε.Κ. Πειραιά των αντίστοιχων ως άνω, διαχειριστικών περιόδων.

Η ακύρωση των πράξεων έγινε λόγω μη τήρησης της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 30 παρ. 5 Π.Δ. 186/92 και οι υποθέσεις αναπέμφθηκαν στον (ήδη) Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης-Αργυρούπολης για την τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, κατά το αιτιολογικό.

Η Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης προέβη σε επανάληψη της διαδικασίας εκδίδοντας εκ νέου πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα ίδια οικ. έτη με αριθμούς/2017,/2017 και/2017 αντίστοιχα και παράλληλα άσκησε αίτηση αναίρεσης ενώπιον του Β' Τμήματος του ΣτΕ κατά των αποφάσεων του Διοικητικού εφετείου Πειραιά.

Κατά των εκδοθέντων από την Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης με αριθμούς/2017,/2017 και/2017 φύλλων ελέγχου, ασκήθηκε από τις ίδιες ως άνω προσφεύγουσες εταιρείες, η

με αριθμό πρωτοκόλλου/20-03-2017 κατατεθείσα στη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, ενδικοφανή προσφυγή η οποία διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας.

Επί της προαναφερθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./03-072017 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσία μας, με την οποία η ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή έγινε αποδεκτή για τυπικούς λόγους, προκειμένου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. να ενεργήσει σύμφωνα με το αιτιολογικό των αποφάσεων/2016,/2016 και/2016 του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά, καθόσον ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης προέβη σε επανάληψη της διαδικασίας χωρίς να διενεργήσει εκ νέου έλεγχο με τήρηση της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 30 παρ 5 ΠΔ 186/92, όπως ορίζεται στο διατακτικό των αποφάσεων του Εφετείου Πειραιά.

Συνέπεια της ως άνω απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσία μας εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης η υπ' αριθμ./01-06-2018 εντολή ελέγχου για επανάληψη διαδικασίας.

Εκ του διενεργηθέντος ελέγχου στα πλαίσια της επανάληψης διαδικασίας, συντάχθηκε η από 28/06/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, επί των αποτελεσμάτων της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, οι προσφεύγουσες εταιρίες, εκάστη με τις ως άνω ιδιότητές της, ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

ΛΟΓΟΙ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

1. Παραγραφή

Από τον συνδυασμό των διατάξεων της παρ. 11 του άρθρου 72 (πρώην άρθρου 66) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), της παρ.1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), της παρ.19 του άρθρου 19 του Ν.3091/2002 και της παρ. 10 του άρθρου 5 του Ν.3296/2004, προκύπτει ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου και τον καταλογισμό φόρων, που ανάγονται στις χρήσεις 1996, 1997 και 1998, έχει προ πολλού υποκύψει σε παραγραφή ως εξής:

Για τη χρήση 1996, η προθεσμία παραγραφής που έληγε αρχικώς στις 31/12/2002, ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι κατελήφθη από τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.19 του Ν.3091/2002, έληξε στις 31/12/2003, χωρίς να καταληφθεί περαιτέρω και από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.10 του Ν.3296/ 2004.

Για τη χρήση 1997, η προθεσμία παραγραφής έληξε πρωτογενώς στις 31/12/2003, χωρίς να καταληφθεί από τις διατάξεις είτε του άρθρου 19 παρ.10 του Ν.3091/2002 (οι οποίες ουδέν σχετικό προέβλεψαν) είτε του άρθρου 5 παρ.10 του μεταγενέστερου Ν.3296/2004, και,

Για τη χρήση 1998, η προθεσμία παραγραφής που έληγε αρχικώς στις 31/12/2004, ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι κατελήφθη από τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 5 παρ.10 του Ν.3296/2004, έληξε στις 31/12/2005, χωρίς να καταληφθεί περαιτέρω και από τις διατάξεις του άρθρου 11 του μεταγενέστερου Ν.3513/2006.

Βέβαια, κατά τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., «Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας: ... δ)Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής». Όμως, στην προκειμένη περίπτωση, από τα αρχικώς εκδοθέντα και ακυρωθέντα υπ'αριθ., και/18.2.2004 φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 1997-1999, του Προϊσταμένου του Π.Ε.Κ. Πειραιά, μόνον το τελευταίο (υπ'αριθ./18.2.2004 φύλλο ελέγχου οικον.έτους 1999) είχε εκδοθεί εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

Άλλως, με δεδομένο ότι πρόκειται για επανάληψη (κατά σειρά δεύτερη) της διαδικασίας καταλογισμού των φόρων, θα πρέπει να σημειωθεί ότι, όπως έχει νομολογηθεί (βλέπ.ΔΕΠειρ.Α3200/2017), στη διάταξη του άρθρου 68 παρ.6 του Ν.Δ. 3323/1955 [που συμπεριλήφθηκε ως άρθρο 84 παρ.6 στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/1994] ορίζεται ότι «Όταν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη λήξη του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δύναται να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης». Με τη διάταξη αυτή, σε περίπτωση ακυρώσεως της αρχικής καταλογιστικής πράξεως για τυπικούς λόγους με δικαστική απόφαση, παρέχεται στη Φορολογική Αρχή η δυνατότητα να εκδώσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της ακυρωτικής αποφάσεως. Η διάταξη αυτή για παράταση της παραγραφής στη συγκεκριμένη περίπτωση, ενόψει της γραμματικής διατυπώσεως της, μπορεί να εφαρμοσθεί μια και μόνο φορά. Αντίθετη εκδοχή περί αλληπάλληλων παρατάσεων της παραγραφής, σε περίπτωση αλληπάλληλων ακυρώσεων καταλογιστικών πράξεων για τυπικούς λόγους, καθιστά τελικά απροσδιόριστο το χρόνο συμπληρώσεως της παραγραφής, πράγμα που αντίκειται στην αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου (πρβλ ΣτΕ 1738/2017).

2. Με την έκδοση των προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, παραβιάζεται τόσο το (δικαστικό) δεδικασμένο που απορρέει από τις υπ'αριθ./2016,/2016 και/2016 τελεσίδικες Αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά, όσο και το (διοικητικό) δεδικασμένο που απορρέει από την υπ'αριθ./3-7-2017 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Ειδικότερα:

α)Παραβίαση δικαστικού δεδικασμένου:

Στην έκτη σελίδα της έκθεσης ελέγχου, αναφέρονται τα εξής: «Το Διοικητικό Εφετείο Πειραιά με τις,,/2016 σχετικές αποφάσεις του, έκανε δεκτές τις εφέσεις, εξαφάνισε τις/2013,/2013 και/2013 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά και ακύρωσε τα με αριθμό,..... και/18-2-2004 φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 1997-1999. Ακολούθως ανέπεμψε την υπόθεση στον προϊστάμενο της υπηρεσίας μας, πλέον αρμόδιο μετά την κατάργηση του ΠΕΚ Πειραιά, προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας της κοινοποίησης στην

κοινοπραξία σημειώματος με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, ώστε η κοινοπραξία εντός 20 ημερών να ζητήσει, εάν το επιλέξει, να υποβάλει αίτημα κρίσης των βιβλίων στην επιτροπή του άρθρου 30 παρ.5 του ΠΔ 186/92, σχετικά με το εάν η μη τήρηση του βιβλίου αποθήκης οδηγεί σε απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Σε εκτέλεση των ανωτέρω αποφάσεων εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της υπηρεσίας μας η με αριθμό/2016 εντολή ελέγχου προκειμένου να γίνει επανάληψη διαδικασίας».

Πράγματι, με τις εν λόγω Αποφάσεις του, το Διοικητικό Εφετείο έκρινε ότι: «..., ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν.2238/1994 (Α' 151), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, ορίζει στο άρθρο 30 τα εξής: «1.Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2.Ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α)... γ)Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι ... ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης ... ». Εξάλλου, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992, Α' 84) όριζε στο άρθρο 30 παρ.5, όπως ίσχυε πριν από την αντικατάσταση του με το άρθρο 7 παρ. 5 του ν. 3052/2002 (Α' 221), ότι «Η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας, στα οποία διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλείψεις, οι οποίες κατά την κρίση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, όπως αυτές προσδιορίζονται από το άρθρο αυτό, μπορεί να κριθεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία, από τριμελή Επιτροπή, πριν από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης. Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις ελέγχου. Ο επιτηδευματίας δικαιούται, εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, να ζητήσει την κρίση της Επιτροπής, η οποία αποφαινεται εντός μηνός, με αιτιολογημένη απόφαση της, αν οι ανεπάρκειες ή ανακρίβειες που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Η Επιτροπή δύναται να διατάσσει συμπληρωματικό έλεγχο για διευκρίνιση των λόγων για τους οποίους ζητείται η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Η απόφαση της Επιτροπής είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ...». Όπως έχει κριθεί, κατά την έννοια της ως άνω ρύθμισης του άρθρου 30 παρ. 5 εδ.β' του Κ.Β.Σ., σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου με τον οποίο διαπιστώνονται ανεπάρκειες ή ανακρίβειες στα βιβλία και στοιχεία (τρίτης κατηγορίας) του επιτηδευματία, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., εφόσον άγεται στην έκδοση φύλλου ελέγχου με το οποίο απορρίπτονται τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή ή ανακριβή και γίνεται εξωλογιστικός προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις ελέγχου, στις οποίες στηρίζει το ενδεχόμενο έκδοσης τέτοιας πράξης, ώστε ο επιτηδευματίας να ασκήσει, αν το επιλέξει, το προβλεπόμενο στο εδάφιο γ' της ίδιας παραγράφου δικαίωμα υποβολής της υπόθεσης στην Επιτροπή. Στο πλαίσιο της άσκησης του ανωτέρω δικαιώματος του, ο επιτηδευματίας μπορεί και να

θέσει υπόψη της φορολογικής αρχής, ακόμα και το πρώτον ενώπιον της Επιτροπής του άρθρου 30 παρ.5 του Κ.Β.Σ., τα βιβλία και στοιχεία του, προκειμένου αυτά να ελεγχθούν, η δε Επιτροπή υποχρεούται να προβεί στον έλεγχο αυτό και δεν δύναται, επικαλούμενη τυχόν αρχική αδυναμία της φορολογικής αρχής να προβεί στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων αυτών, να θεωρήσει ότι καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων για το λόγο αυτό, εφόσον, πάντως, τυχόν αρχική αδυναμία ήρθη ενώπιον της Επιτροπής. Εξάλλου, εάν η φορολογική αρχή προβεί στην έκδοση φύλλου ελέγχου με το οποίο απορρίπτονται τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή ή ανακριβή και γίνεται εξωλογιστικός προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, χωρίς να έχει τηρήσει την προαναφερόμενη υποχρέωση της να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις ελέγχου, στοιχειοθετείται λόγος ακύρωσης του φύλλου ελέγχου (ΣτΕ 2370/2007 Ολ.) εκτός εάν ο λόγος αυτός προβάλλεται αλυσιτελώς, διότι ο επιτηδευματίας δεν επικαλείται με την προσφυγή του κατά του φύλλου ελέγχου ουσιώδεις ισχυρισμούς ή στοιχεία που θα μπορούσε αλλά στερήθηκε της δυνατότητας να υποβάλει στην Επιτροπή (βλ. ΣτΕ 2773/2014 σκ. 3^η, ΣτΕ 948/2012 σκ. 7^η, πρβλ και ΣτΕ 3382/2010)».

Αλλά και επί του ζητήματος τούτου, το Διοικητικό Εφετείο έκρινε ότι «Ο προβαλλόμενος λόγος είναι λυσιτελής διότι ..., η Κοινοπραξία στερήθηκε της δυνατότητας να θέσει ενώπιον της Επιτροπής του άρθρου 30 παρ.5 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από τα οποία ήταν απόλυτα εφικτός ο έλεγχος της διακίνησης των εμπορευμάτων με ειδική αναφορά στα εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης-δελτία αποστολής προς τα μέλη της, ... σε συνδυασμό πάντως και με το γεγονός ότι σε μεταγενέστερη μεν χρήση η Επιτροπή του άρθρου 70 του Ν.2238/1994 στα πλαίσια συμβιβασού, αξιολογώντας τα τιμολόγια πώλησης και τα δελτία αποστολής που τέθηκαν υπόψη της, δέχθηκε ότι είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός (βλ. και ΣτΕ 4785/1996 σκ.4^η)».

Με τις σκέψεις αυτές, το Διοικητικό Εφετείο είχε ακυρώσει τα αρχικώς εκδοθέντα φύλλα ελέγχου του Προϊσταμένου του Π.Ε.Κ. Πειραιά, όχι για τυπικούς λόγους, ώστε να δικαιολογούνταν η έκδοση της/2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης και η επανάληψη της σχετικής διαδικασίας της έκδοσης τους, αλλά για λόγους ουσιαστικούς και, ειδικότερα, λόγω της μη τήρησης στην προκειμένη περίπτωση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που προβλεπόταν από τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.5 του Κ.Β.Σ., δηλαδή της παράλειψης -πριν από την έκδοση του φύλλου ελέγχου με το οποίο απορρίπτονται τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή, κοινοποίησης προς την υπόχρεη Κοινοπραξία σημειώματος με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, προκειμένου να ασκηθεί από αυτήν το δικαίωμα υποβολής της υπόθεσης στην Επιτροπή, η κρίση (απόφαση) της οποίας, άλλωστε, είναι δεσμευτική για τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Εξάλλου, με τις άνω Αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά, οι υποθέσεις μας είχαν παραπεμφθεί στη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης για την τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, «κατά το αιτιολογικό», δηλαδή προκειμένου να κοινοποιηθεί -πριν από την έκδοση νέων φύλλων ελέγχου με τα οποία απορρίπτονται τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή- προς την υπόχρεη Κοινοπραξία, σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, προκειμένου να ασκηθεί από αυτήν το δικαίωμα

υποβολής της υπόθεσης στην Επιτροπή του άρθρου 30 παρ.5 του Κ.Β.Σ., όπως ίσχυε «κατά τον κρίσιμο χρόνο», δηλαδή κατά τις χρήσεις 1996, 1997 και 1998.

Κατά συνέπεια, η έκδοση των υπ' αριθ., και/13.2.2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, οικονομικών ετών 1997-1999, η οποία είχε διενεργηθεί χωρίς να επιδοθεί προς την υπόχρεη Κοινοπραξία, σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, προκειμένου να ασκηθεί από αυτήν το δικαίωμα υποβολής της υπόθεσης της ενώπιον της Επιτροπής του άρθρου 30 παρ.5 του Κ.Β.Σ., ήτοι χωρίς να τηρηθεί το διατακτικό των υπ' αριθ./2016,/2016 και/2016 τελεσιδίκων Αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά, υπήρξε άκυρη, αφού προσέκρουε στο δεδικασμένο που παρήγαγαν οι τελεσιδικές Αποφάσεις αυτές.

Για τον ίδιο ακριβώς λόγο, είναι άκυρες και οι προσβαλλόμενες υπ' αριθ., και/28.6.2018 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, οικονομικών ετών 1997-1999, αφού και πάλι εκδόθηκαν οριστικές καταλογιστικές πράξεις, χωρίς να επιδοθεί προηγούμενα προς την υπόχρεη Κοινοπραξία, σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, προκειμένου να ασκηθεί από αυτήν το δικαίωμα υποβολής της υπόθεσης της ενώπιον της Επιτροπής του άρθρου 30 παρ.5 του Κ.Β.Σ.

Εξάλλου, στο επιχείρημα του ελέγχου ότι, λόγω της κατάργησης της Επιτροπής του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., καταργήθηκε και η δυνατότητα προσφυγής σε αυτήν, αντιτείνουμε πως και οι διατάξεις του Π.Δ.186/1992 περί ανακρίβειας και ανεπάρκειας των βιβλίων και στοιχείων και περί προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων έχουν καταργηθεί, αλλά, παρά ταύτα, εφαρμόζονται από τη Διοίκηση κατά τα εκάστοτε ισχύσαντα.

β) Παραβίαση διοικητικού δεδικασμένου:

Πράγματι, με την υπ' αριθ./3-7-2017 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, κρίθηκε ότι «Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης προέβη σε επανάληψη της διαδικασίας χωρίς να διενεργήσει εκ νέου έλεγχο με τήρηση της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 30 παρ 5 ΠΔ 186/92, όπως ορίζεται στο διατακτικό των αποφάσεων του Εφετείου Πειραιά, υιοθετώντας άκριτα τα συμπεράσματα και τα αποτελέσματα του αρχικού ελέγχου που είχε διενεργήσει το ΠΕΚ Πειραιά, χωρίς να προβεί σε ουδεμία ελεγκτική επαλήθευση προκειμένου να τεκμηριώσει την άποψη περί αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων και του ανέφικτου λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων». Εντάλθηκε, δε, «η αρμόδια Δ.Ο.Υ. να ενεργήσει σύμφωνα με το αιτιολογικό των αποφάσεων/2016,/2016 και/2016 του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά και με όσα αναφέρονται αμέσως ανωτέρω».

Όμως, σε μεν την ένατη σελίδα της έκθεσης ελέγχου και υπό τον τίτλο «ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΑ», αναφέρεται ότι «Σύμφωνα με την από 18-2-2004 έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΠΕΚ Πειραιά, της οποίας τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα υιοθετήθηκαν στο σύνολο τους από την υπηρεσία μας, έγιναν οι πιο κάτω ελεγκτικές επαληθεύσεις: ...», σε δε της σελίδα 27 της ίδιας έκθεσης και υπό τον τίτλο «ΠΟΡΙΣΜΑ-

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ», αναφέρονται τα εξής: «Ο Προϊστάμενος της υπηρεσίας μας, αφού έλαβε υπόψη όλα τα αναφερόμενα στο κεφάλαιο «ιστορικό ελέγχου», τις διαπιστώσεις και το πόρισμα της από 18-2-2004 έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου του ΠΕΚ Πειραιά, τα έτη λειτουργίας της κοινοπραξίας, το αντικείμενο εργασιών και τις συνθήκες λειτουργίας της, το απασχολούμενο προσωπικό, τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.3^α του ΚΒΣ ΠΔ 186/92 σύμφωνα με τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή όταν δεν τηρείται το βιβλίο αποθήκης, τις καταλογισθείσες παραβάσεις ΚΒΣ ΠΔ 186/92 και τον προβλεπόμενο από τους πίνακες ΜΣΚΚ ΚΑ 3301 έμπορος ξυλείας 6%, καθώς και το γεγονός ότι δεν υπάρχει δυνατότητα, όπως προαναφέρθηκε, κρίσης των βιβλίων της ελεγχόμενης από την επιτροπή του άρθρου 30 παρ.5 αφού μέχρι την σύνταξη της παρούσης δεν είναι συσταθείσα, κρίνει τα βιβλία των ελεγχόμενων χρήσεων 1996-1998 ως ανεπαρκή ως μη τηρηθέντα ως προς το βιβλίο αποθήκης, γεγονός που δημιουργεί αδυναμία στην φορολογική Αρχή ασφαλούς προσδιορισμού του φορολογητέου αποτελέσματος λογιστικά και συνεπώς προσδιορίζει εξωλογιστικά τα καθαρά κέρδη της κοινοπραξίας με βάση τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ.1γ, και 32 παρ. 1,2 του Ν.2238/94 ανά χρήση με πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης από εμπορία με τον ισχύοντα συντελεστή καθαρού κέρδους 6% ως ακολούθως: ...».

Από τα παραπάνω, σε συνδυασμό με την έκδοση και κοινοποίηση οριστικών καταλογιστικών πράξεων, που (τουλάχιστον ως προς τα προσδιοριζόμενα εξωλογιστικά καθαρά κέρδη από εμπορία) έχουν ταυτόσημο περιεχόμενο και προς τις αρχικώς εκδοθείσες και ήδη ακυρωθείσες (με τελεσίδικες αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά) Πράξεις (φύλλα ελέγχου) του Προϊσταμένου του Π.Ε.Κ. Πειραιά, αλλά και προς τις εκδοθείσες στη συνέχεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης και ομοίως ήδη ακυρωθείσες (με την υπ'αριθ./3.7.2017 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών) Πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, προδίδεται πως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης προχώρησε σε νέα (δεύτερη κατά σειρά) επανάληψη της διαδικασίας καταλογισμού φόρων εισοδήματος, χωρίς να συμμορφωθεί είτε προς το διατακτικό των υπ'αριθ./2016,/2016 και/2016 Αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά είτε προς το διατακτικό της υπ'αριθ./3.7.2017 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Κατά συνέπεια, η αυτή κρίση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης περί ανεπάρκειας των βιβλίων και στοιχείων της υπόχρεης Κοινοπραξίας, εξακολουθούσα να ταυτίζεται απολύτως προς τα κριθέντα από τον Προϊστάμενο του Π.Ε.Κ. Πειραιά που είχε εκδώσει τα αρχικά φύλλα ελέγχου, προσκρούει και στο δεδικασμένο που απορρέει και από την υπ'αριθ./3-7-2017 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας σας.

Και τούτο, γιατί και πάλι «Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης προέβη σε επανάληψη της διαδικασίας χωρίς να διενεργήσει εκ νέου έλεγχο με τήρηση της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 30 παρ 5 ΠΔ 186/92, όπως ορίζεται στο διατακτικό των αποφάσεων του Εφετείου Πειραιά, υιοθετώντας άκριτα τα συμπεράσματα και τα αποτελέσματα του αρχικού ελέγχου που είχε διενεργήσει το ΠΕΚ Πειραιά, χωρίς να προβεί σε ουδεμία ελεγκτική επαλήθευση προκειμένου να

τεκμηριώσει την άποψη περί αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων και του ανέφικτου λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων».

Με δεδομένο, λοιπόν, αφενός μεν ότι η μη τήρηση Βιβλίου Αποθήκης, ως παράβαση του Κ.Β.Σ., δεν καταγράφεται σε αυτές που επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών (αλλά ως ανεπαρκών), ότι η παράλειψη τήρησης του βιβλίου αυτού από την υπόχρεη Κοινοπραξία, ως εκ του σκοπού και του τρόπου λειτουργίας της, οφείλεται σε προφανή παραδρομή και συγγνωστή πλάνη μας και δεν καθιστά δυσχερείς (και μάλιστα εξαιρετικά) τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως και ότι ουδέποτε μας έγινε οποιαδήποτε σχετική υπόδειξη από φορολογικό έλεγχο ή φορολογική αρχή, η παράλειψη τήρησης Βιβλίου Αποθήκης θα έπρεπε να έχει κριθεί ατιμώρητη από τη Φορολογική Αρχή (αρχικώς Π.Ε.Κ. Πειραιά και ήδη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης).

Η αυτή Φορολογική Αρχή (Π.Ε.Κ. Πειραιά) είχε διενεργήσει τακτικό φορολογικό έλεγχο στην υπόχρεη Κοινοπραξία και για τις δύο (2) επόμενες χρήσεις (1999 και 2000), η δε συσταθείσα Επιτροπή του άρθρου 70 παρ.5 του Ν.2238/1994, με το υπ'αριθ./9.2.2006 πρακτικό της, αντίγραφο του οποίου προσάγουμε, έκρινε ομόφωνα ότι είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων και η ποσοτική διακίνηση των εμπορευμάτων βάσει των δελτίων αποστολής και των τιμολογίων πώλησης.

Όμως, στην προκειμένη περίπτωση, δεν διατυπώνεται αιτιολογημένη κρίση της Φορολογικής Αρχής περί του ότι η μη τήρηση του Βιβλίου Αποθήκης συνιστά ανεπάρκεια των βιβλίων και στοιχείων που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό, ενώ επίσης φέρεται ότι διαπιστώθηκε από τον έλεγχο του Π.Ε.Κ. Πειραιά πως η τήρηση Βιβλίου Αποθήκης ουδεμία σκοπιμότητα εξυπηρετούσε στη συγκεκριμένη περίπτωση, αλλά και ότι δεν καθίστανται ανέφικτες οι προσήκουσες ελεγκτικές επαληθεύσεις ούτε και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.

Ειδικότερα, στην προκειμένη περίπτωση, η οποία ελέγχθηκε μετά τη δημοσίευση του Ν.3052/2002, είχε συνταχθεί η από 18.2.2004 έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, στην οποία εκτίθενται (αλλά και συνομολογούνται) επί λέξει τα εξής: «Από τον ουσιαστικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης που τηρήθηκαν κατά τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους 1992-1998, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω: 1.ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ. Οι αγορές των εμπορευμάτων πραγματοποιήθηκαν από το εσωτερικό και το εξωτερικό και καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά. Ειδικότερα για κάθε εισαγωγή τηρήθηκε ιδιαίτερος φάκελος με όλα τα παραστατικά κόστους. Οι αγορές από το εσωτερικό επίσης καλύπτονται με νόμιμα παραστατικά. Από τον εκτελεστική, ή την μεταφορική εταιρεία επί εισαγωγών, εκδίδονται δελτία αποστολής των εμπορευμάτων εκ το όνομα της κοινοπραξίας με παράδοση στα μέλη της, σύμφωνα με την παραγγελία κάθε μέλους της. Ομοίως και επί αγορών από το εσωτερικό ακολουθείται η ίδια διαδικασία. Εις το τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου δεν υπάρχουν αποθέματα, ούτε η κοινοπραξία διαθέτει αποθηκευτικούς χώρους. 2. ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ. Οι πωλήσεις διενεργούνται χονδρικώς αποκλειστικά προς τα μέλη της κοινοπραξίας -σύμφωνα με τις παραγγελίες που έχουν δώσει- και πάντοτε σε τιμές κόστους. Σύμφωνα με το καταστατικό της

κοινοπραξίας (άρθρο 4) τα μέλη της κοινοπραξίας μετά την επίδοση στους διαχειριστές της δήλωσης παραγγελίας δεν μπορούν να υπαναχωρήσουν από αυτήν. 3. Οι λογαριασμοί του ενεργητικού και του παθητικού έχουν καταχωρηθεί κανονικά στην απογραφή. Από τον δειγματοληπτικό έλεγχο που έγινε δεν διαπιστώθηκαν διαφορές μεταξύ των ποσών που εμφανίζονται στην απογραφή και των υπολοίπων που εμφανίζονται στο γενικό καθολικό. 4. Οι δαπάνες της ελεγχόμενης αφορούν κυρίως αμοιβές προσωπικού και διάφορα μικροέξοδα. Καλύπτονται δε με νόμιμα δικαιολογητικά. Οι εν λόγω δαπάνες στο τέλος κάθε χρήσης καλύπτονται με εισφορές των μελών της κοινοπραξίας (εκδίδονται Τ.Π.Υ. με Φ.Π.Α. προς τα μέλη). δ. Τηρήθηκαν τα προβλεπόμενα βιβλία και στοιχεία από τον Κ.Β.Σ., εκτός του βιβλίου αποθήκης για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις 1992-1998. ... Από τον λογιστικό έλεγχο που διενεργήθηκε δεν προέκυψαν διαφορές και όλες οι δαπάνες κρίνονται παραγωγικές».

Τις διαπιστώσεις αυτές του ελέγχου του Π.Ε.Κ. Πειραιά κατά πιστή αντιγραφή επαναλαμβάνει και ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης (σελ.9-10 έκθεσης ελέγχου).

Με τα διαλαμβανόμενα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, ιδίως δε την ως άνω τελική επισήμανση περί του ότι διενεργήθηκε από το Π.Ε.Κ. Πειραιά λογιστικός έλεγχος και δεν προέκυψαν διαφορές, πλήρως καταδεικνύεται η πλημμελής κρίση περί ανεπάρκειας.

Ακόμη και εάν η παράλειψη τήρησης Βιβλίου Αποθήκης συνιστά παράβαση του Κ.Β.Σ., δυνάμενη να αιτιολογήσει την επιβολή προστίμου, σε ουδεμία περίπτωση δύναται να θεωρηθεί ότι συνιστά ανεπάρκεια, καθόσον αφενός μεν οφείλεται σε προφανή παραδρομή και συγγνωστή πλάνη μας (λόγω του επί σειρά ετών τρόπου διενέργειας των συναλλαγών και της μη ύπαρξης αποθεμάτων και αποθηκευτικών χώρων), αφετέρου είναι ευχερής ο έλεγχος της ποιοτικής και ποσοτικής διακίνησης των εμπορευμάτων και αναπληρώνεται από άλλα βιβλία και στοιχεία, αλλά και ουδόλως εμπόδισε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και τον λογιστικό προσδιορισμό των υποχρεώσεων της Κοινοπραξίας.

Όπως προαναφέρθηκε, η Επιτροπή του Π.Ε.Κ. Πειραιά, επί του διενεργηθέντος τακτικού φορολογικού ελέγχου της υπόχρεης Κοινοπραξίας και για τις δύο (2) επόμενες χρήσεις 1999 και 2000, αποφάσισε ομόφωνα με το υπ' αριθ./9.2.2006 πρακτικό της ότι είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων και η ποσοτική διακίνηση των εμπορευμάτων βάσει των δελτίων αποστολής και των τιμολογίων πώλησης.

Εξάλλου, στην υπ' αριθ./3.7.2017 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας σας, η οποία εκδόθηκε επί της υπ' αριθ. Πρωτ./20.3.2017 ενδικοφανούς προσφυγής μας κατά των προγενέστερων Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, ρητά αναφέρεται πως «Η προσφεύγουσα συνέταξε και προσκόμισε με υπόμνημα στην υπηρεσία μας ανεπίσημα βιβλία αποθήκης των επίδικων χρήσεων 1996 και 1997 με βάση τα παραστατικά αγορών - εισαγωγών, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και πωλήσεων προς τα μέλη της, μικρό δείγμα των οποίων προσκόμισε με την προσφυγή, επικαλούμενη ότι διαθέτει και μπορεί να προσκομίσει όλα τα παραστατικά τα οποία αναγράφονται στα ανεπίσημα αυτά βιβλία προκειμένου να διενεργηθεί λογιστικός έλεγχος και να διαπιστωθεί αν καθίσταται απολύτως εφικτός ο λογιστικός έλεγχος».

Τα βιβλία αυτά, τα οποία συμπεριλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης, όφειλε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης να τα έχει ήδη λάβει υπόψη του και να τα έχει αξιολογήσει, αντί να αποσιωπήσει την ύπαρξη τους.

7.Διότι, κατά την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, έχουν κριθεί σχετικώς τα εξής:

α)Με την υπ'αριθ.2644/1988 Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ., κρίθηκε ότι μόνη η μη τήρηση βιβλίου αποθήκης δεν καθιστά τα βιβλία και στοιχεία ανεπαρκή ούτε ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Κατά τις σχετικές παρατηρήσεις, με την εν λόγω Απόφαση του ΣΤΕ., αφενός μεν επαναλήφθηκε ο γενικώς αποδεκτός από τη νομολογία κανόνας ότι οι παραβάσεις του ΚΦΣ, αυτές καθεαυτές, δεν αρκούν για την απόρριψη των βιβλίων, αλλ' απαιτείται απαραίτητα να συνεπάγονται αδυναμία διενέργειας των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και αφετέρου έγινε δεκτό ότι, με βάση τον παραπάνω κανόνα, η μη τήρηση βιβλίου αποθήκης - αυτή καθεαυτή- δεν αποτελεί λόγο απόρριψης των βιβλίων, όταν η έλλειψη του αναπληρώνεται από άλλα βιβλία και στοιχεία.

β)Με την υπ'αριθ. 1315/2002 Απόφαση του ΣΤΕ., έγινε πάγια δεκτό πως είναι νόμιμη και επαρκώς αιτιολογημένη η κρίση του Διοικητικού Εφετείου περί του ότι η παράλειψη τήρησης βιβλίου αποθήκης δεν μπορεί να οδηγήσει σε απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπαρκών, τη στιγμή που ούτε η φορολογική αρχή διαπίστωσε αδυναμία επαλήθευσης των αποτελεσμάτων που προέκυψαν από τα βιβλία και στοιχεία της υπόχρεης επιχείρησης, εφόσον τηρήθηκαν και επιδείχθηκαν στον έλεγχο άλλα βιβλία και στοιχεία από τα οποία καθίστανται ευχερείς οι αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

γ)Επικαλούμαστε, επίσης, την υπ'αριθ. 1996/2011 Απόφαση του ίδιου Δικαστηρίου, με την οποία έγινε πάγια δεκτό πως το Διοικητικό Δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται η κρίση της φορολογικής αρχής. Δεν εμποδίζεται να κρίνει ότι οι διαπιστωμένες πλημμέλειες περί την τήρηση των βιβλίων και στοιχείων, έστω και αν αποτελούν παραβάσεις της οικείας νομοθεσίας, δεν κλονίζουν την πίστη στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και δεν καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό, στην περίπτωση αυτή, όμως, οφείλει να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση ως προς τη διάπραξη και τη βαρύτητα των παραβάσεων και να προβεί σε ειδική κρίση και συνολική αξιολόγηση της επίπτωσης τους στη δυνατότητα διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων όσο και σε ιδιαίτερη μνεία των λόγων, ένεκα των οποίων κρίνει αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

δ)Αλλά και στην υπ'αριθ...../3.7.2017 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας σας, μνημονεύεται και η υπ'αριθ.1102/2017 Απόφαση του ΣΤΕ (Επταμ.), κατά την οποία, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της φορολογούμενης επιχείρησης και τον εξωλογιστικά προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλ' απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με τη σχετική

αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής ή, σε περίπτωση αμφισβητήσεως, του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου (ΣΤΕ. 1684-5/2014, 3170/2013, 3277/2010 κ.ά.)

Η Φορολογική Αρχή έσφαλε στις κρίσεις της περί ανεπάρκειας των βιβλίων και στοιχείων που τήρησε η υπόχρεη Κοινοπραξία κατά τις χρήσεις 1996-1998 και περί του δήθεν ανέφικτου του λογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος της.

Η έκδοση των προσβαλλόμενων Πράξεων προσκρούει στο δικαστικό δεδικασμένο που παράχθηκε με τις υπ' αριθ./2016,/2016 και/2016 τελεσίδικες Αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά, αλλά και στο διοικητικό δεδικασμένο που απορρέει από την υπ' αριθ./3.7.2017 Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας σας.

Επειδή, όσον αφορά το ζήτημα της παραγραφής που αποτελεί τον πρώτο λόγο της προσφυγής οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ 6 του Ν 2238/94 οι οποίες ισχύουν σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 11 του άρθρου 72 Ν 4174/2013, ορίζουν ότι: Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή με την παρ. 2 περ. γ' του άρθρου 36 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Επειδή στην προσφεύγουσα, ήδη λυθείσα και υπό εκκαθάριση κοινοπραξία με την επωνυμία, είχε διενεργηθεί τακτικός έλεγχος των διαχειριστικών περιόδων 1.1.1996 – 31.12.1996, 1.1.1997 – 31.12.1997 και 1.1.1998 – 31.12.1998 και είχαν εκδοθεί τα υπ' αριθμ./18.2.2004,/18.2.2004 και/18.2.2004 φύλλα ελέγχου του Προϊσταμένου του Περιφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Π.Ε.Κ.) Πειραιά, ήδη αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, αντίστοιχα.

Κατά των εκδοθέντων φύλλων ελέγχου ασκήθηκαν προσφυγές ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά οι οποίες απερρίφθησαν με τις αποφάσεις/2013,/2013 και/2013 Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά.

Επειδή κατά των αποφάσεων αυτών, του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, ασκήθηκαν εφέσεις ενώπιων του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά οι οποίες έγιναν δεκτές με τις αποφάσεις/2016,/2016 και/2016 αντίστοιχα και ακυρώθηκαν τα φύλλα ελέγχου του Προϊσταμένου του Π.Ε.Κ. Πειραιά των αντίστοιχων ως άνω, διαχειριστικών περιόδων.

Επειδή, σύμφωνα με τις αποφάσεις/2016,/2016 και/2016 του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά διατυπώθηκαν οι παρακάτω σκέψεις, βάσει των οποίων έγιναν δεκτές οι εφέσεις και ακυρώθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, για την τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, κατά το αιτιολογικό:

<<Σκέψη 4. Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν. 2238/1994 (Α' 151), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, ορίζει στο άρθρο 30 τα εξής: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) ... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι ... ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης ...». Εξάλλου, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992, Α' 84) όριζε στο άρθρο 30 παρ. 5, όπως ίσχυε πριν από την αντικατάστασή του με το άρθρο 7 παρ. 5 του ν. 3052/2002 (Α' 221), ότι «Η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας, στα οποία διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλείψεις, οι οποίες κατά την κρίση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, όπως αυτές προσδιορίζονται από το άρθρο αυτό, μπορεί να κριθεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία, από τριμελή Επιτροπή, πριν από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης. Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ο επιτηδευματίας δικαιούται, εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, να ζητήσει την κρίση της Επιτροπής, η οποία αποφαινεται εντός μηνός, με αιτιολογημένη απόφασή της, αν οι ανεπάρκειες ή ανακρίβειες που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Η Επιτροπή δύναται να διατάσσει συμπληρωματικό έλεγχο για διευκρίνιση των λόγων για τους οποίους ζητείται η απόρριψη

των βιβλίων και στοιχείων. Η απόφαση της Επιτροπής είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ....». Όπως έχει κριθεί, κατά την έννοια της ως άνω ρύθμισης του άρθρου 30 παρ. 5 εδ. β' του Κ.Β.Σ., σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου με τον οποίο διαπιστώνονται ανεπάρκειες ή ανακρίβειες στα βιβλία και στοιχεία (τρίτης κατηγορίας) του επιτηδευματία, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., εφόσον άγεται στην έκδοση φύλλου ελέγχου με το οποίο απορρίπτονται τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή ή ανακριβή και γίνεται εξωλογιστικός προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, στις οποίες στηρίζει το ενδεχόμενο έκδοσης τέτοιας πράξης, ώστε ο επιτηδευματίας να ασκήσει, αν το επιλέξει, το προβλεπόμενο στο εδάφιο γ' της ίδιας παραγράφου δικαίωμα υποβολής της υπόθεσης στην Επιτροπή. Στο πλαίσιο της άσκησης του ανωτέρω δικαιώματός του, ο επιτηδευματίας μπορεί και να θέσει υπόψη της φορολογικής αρχής, ακόμα και το πρώτον ενώπιον της Επιτροπής του άρθρου 30 παρ. 5 του Κ.Β.Σ., τα βιβλία και στοιχεία του, προκειμένου αυτά να ελεγχθούν, η δε Επιτροπή υποχρεούται να προβεί στον έλεγχο αυτό και δεν δύναται, επικαλούμενη τυχόν αρχική αδυναμία της φορολογικής αρχής να προβεί στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων αυτών, να θεωρήσει ότι καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων για το λόγο αυτό, εφόσον, πάντως, τυχόν αρχική αδυναμία ήρθη ενώπιον της Επιτροπής. Εξάλλου, εάν η φορολογική αρχή προβεί στην έκδοση φύλλου ελέγχου με το οποίο απορρίπτονται τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή ή ανακριβή και γίνεται εξωλογιστικός προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, χωρίς να έχει τηρήσει την προαναφερόμενη υποχρέωσή της να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, στοιχειοθετείται λόγος ακύρωσης του φύλλου ελέγχου (ΣτΕ 2370/2007 Ολ.) εκτός εάν ο λόγος αυτός προβάλλεται αλυσιτελώς, διότι ο επιτηδευματίας δεν επικαλείται με την προσφυγή του κατά του φύλλου ελέγχου ουσιώδεις ισχυρισμούς ή στοιχεία που θα μπορούσε αλλά αποστέρηθηκε της δυνατότητας να υποβάλει στην Επιτροπή (βλ. ΣτΕ 2773/2014 σκ. 3^η, ΣτΕ 948/2012 σκ. 7^η, πρβλ. και ΣτΕ 3382/2010).

Σκέψη 5. Επειδή, εξάλλου, το ίδιο άρθρο 30 παρ. 5 του ίδιου ως άνω Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, μετά από την αντικατάστασή του με το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν. 3052/2002 (ισχύς αυτού από 1^{ης} Ιανουαρίου 2003 κατ' άρθρο 16 αυτού) ορίζει ότι «Η απόρριψη των βιβλίων και των στοιχείων των επιτηδευματιών που ελέγχονται από το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΘ.Ε.Κ.), [το οποίο, κατ' άρθρο 3 παρ. 2 του ν. 2343/1995 (Α' 211), έχει αρμοδιότητα τακτικού (οριστικού) φορολογικού ελέγχου σε φορολογούμενους γενικά με ετήσια ακαθάριστα έσοδα άνω των 9.000.000 ευρώ], στα οποία διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλείψεις οι οποίες κατά την κρίση της ελεγκτικής αρχής συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, όπως αυτές προσδιορίζονται από το άρθρο αυτό μπορεί να κριθεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία από πενταμελή επιτροπή, πριν από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης. Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος του ΕΘ.Ε.Κ υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ο επιτηδευματίας δικαιούται, εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, να ζητήσει την κρίση της Επιτροπής, η οποία αποφαινεται εντός δύο μηνών, με αιτιολογημένη απόφασή της, αν οι ανεπάρκειες ή ανακρίβειες που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Η Επιτροπή μπορεί να διατάσσει συμπληρωματικό έλεγχο για διευκρίνιση των λόγων για τους

οποίους ζητείται η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Η απόφαση της Επιτροπής είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της ελεγκτικής αρχής...». Εξάλλου, με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 6 του ως άνω Ν. 3052/2002 στο τέλος του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. προστέθηκε και η παρ. 9 σύμφωνα με την οποία «9. Οι νέες διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 όπου προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση, καθώς και οι διατάξεις της παραγράφου 7 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν έχουν ελεγχθεί...». Η διάταξη αυτή του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 3052/2002 ρητά ισχύει από 1.1.2003, ωστόσο γίνεται ρητή μνεία με την ως άνω παράγραφο 9 ότι η νέα αυτή ρύθμιση του άρθρου 7 παρ. 3 καταλαμβάνει και τις προηγούμενες χρήσεις, οι οποίες ελέγχονται μετά την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού (24.9.2002) μόνο όμως στο βαθμό που η διάταξη αυτή είναι επιεικέστερη σε σχέση με την προϊσχύσασα διάταξη του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (βλ. κείμενο στη σκέψη 4^η της παρούσας). Περιορίζοντας, όμως η νέα αυτή διάταξη την ευχέρεια επιλογής του επιτηδευματία να προσφύγει στην Επιτροπή του άρθρου 30 παρ. 5 του Κ.Β.Σ. μόνο επί ελέγχου από το Ε.Θ.Ε.Κ. δεν είναι επιεικέστερη. Τούτο δε διότι αποστερεί από τον επιτηδευματία που ελέγχεται από άλλο ελεγκτικό όργανο να ασκήσει, εάν το επιλέξει, το προβλεπόμενο στο εδάφιο γ' της παρ. 5 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. δικαίωμα υποβολής της υπόθεσης στην Επιτροπή ενώπιον της οποίας μπορεί να θέσει ακόμα και το πρώτον τα βιβλία και στοιχεία του, σε συνδυασμό και με το ότι η κρίση της Επιτροπής στην ευνοϊκή για τον επιτηδευματία περίπτωση (υπέρ της μη ανεπάρκειας ή του μη ανεφίκτου του λογιστικού προσδιορισμού) είναι δεσμευτική για τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ως εκ τούτου, η εν λόγω διάταξη ως μη επιεικέστερη δεν τυγχάνει εφαρμογής, για τις περιπτώσεις που, όπως εν προκειμένω, μέχρι το χρόνο δημοσίευσης (24.9.2002) του Ν. 3052/2002 δεν είχε γίνει ο έλεγχος και για τις υποθέσεις αυτές, οι οποίες ανάγονται σε προγενέστερη χρήση, αλλά ο έλεγχος διενεργείται μετά την ως άνω ημερομηνία πολύ δε περισσότερο μετά την ισχύ του ως άνω Νόμου (1.1.2003), αδιαφόρως από το ΕΘΕΚ ή άλλο ελεγκτικό όργανο, ώστε εφαρμογή έχουν οι προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 5 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, όπως αυτές εκτίθενται και έχουν ερμηνευθεί στην προηγούμενη σκέψη. Δηλαδή, προκειμένου ο επιτηδευματίας να ασκήσει, αν το επιλέξει, το προβλεπόμενο στο εδάφιο γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. δικαίωμα υποβολής της υπόθεσης στην Επιτροπή η φορολογική Αρχή, πριν προβεί στην έκδοση του φύλλου ελέγχου με το οποίο απορρίπτονται τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή ή ανακριβή, οφείλει να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, διαφορετικά στοιχειοθετείται λόγος ακύρωσης του φύλλου ελέγχου υπό την επιφύλαξη, βεβαίως, της λυσιτέλειας της προβολής του σχετικού λόγου της προσφυγής...>>.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης προέβη σε επανάληψη της διαδικασίας εκδίδοντας εκ νέου πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα ίδια οικ. έτη με αριθμούς/2017,/2017 και/2017 αντίστοιχα και παράλληλα άσκησε αίτηση αναίρεσης ενώπιον του Β' Τμήματος του ΣτΕ κατά των αποφάσεων του Διοικητικού εφετείου Πειραιά.

Κατά των εκδοθέντων από την Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης με αριθμούς/2017,/2017 και/2017 φύλλων ελέγχου, ασκήθηκε από τις ίδιες ως άνω προσφεύγουσες εταιρείες, η

με αριθμό πρωτοκόλλου/20-03-2017 κατατεθείσα στη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, ενδικοφανή προσφυγή η οποία διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας.

Επί της προαναφερθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./03-07-2017 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσία μας, με την οποία η ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή έγινε αποδεκτή για τυπικούς λόγους, προκειμένου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. να ενεργήσει σύμφωνα με το αιτιολογικό των αποφάσεων/2016,/2016 και/2016 του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά, καθόσον ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης προέβη σε επανάληψη της διαδικασίας χωρίς να διενεργήσει εκ νέου έλεγχο με τήρηση της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 30 παρ 5 ΠΔ 186/92, όπως ορίζεται στο διατακτικό των αποφάσεων του Εφετείου Πειραιά.

Επειδή συνέπεια της ως άνω απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσία μας εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης η υπ' αριθμ./01-06-2018 εντολή ελέγχου για επανάληψη διαδικασίας.

Επειδή βάσει της προαναφερομένης εντολής διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος λόγω επανάληψης διαδικασίας οικονομικών ετών 1997, 1998 και 1999 τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται η από 28/06/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Στην εν λόγω έκθεση ελέγχου και στο κεφάλαιο «ΠΟΡΙΣΜΑ – ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ» αναγράφεται:

*«Ο Προϊστάμενος της υπηρεσίας μας, αφού έλαβε υπόψη όλα τα αναφερόμενα στο κεφάλαιο <<ιστορικό ελέγχου>, τις διαπιστώσεις και το πόρισμα της από 18-2-2004 έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου του ΠΕΚ Πειραιά ,τα έτη λειτουργίας της κοινοπραξίας, το αντικείμενο εργασιών και τις συνθήκες λειτουργίας της, το απασχολούμενο προσωπικό , τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 3^α του ΚΒΣ ΠΔ 186/92 σύμφωνα με τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή όταν δεν τηρείται το βιβλίο αποθήκης, τις καταλογισθείσες παραβάσεις ΚΒΣ ΠΔ 186/92 και τον προβλεπόμενο από τους πίνακες ΜΣΚΚ ΚΑ 3301 έμπορος ξυλείας 6%,καθώς και το γεγονός ότι δεν υπάρχει δυνατότητα , όπως προαναφέρθηκε , κρίσης των βιβλίων της ελεγχόμενης από την επιτροπή του άρθρου 30 παρ 5 αφού μέχρι την σύνταξη της παρούσης δεν είναι συσταθής κρίνει τα βιβλία των ελεγχόμενων χρήσεων 1996-1998 ως **ανεπαρκή** ως μη τηρηθέντα ως προς το βιβλίο αποθήκης, γεγονός που δημιουργεί αδυναμία στην φορολογική Αρχή ασφαλούς προσδιορισμού του φορολογητέου αποτελέσματος του κλάδου της εμπορίας λογιστικά και συνεπώς προσδιορίζει εξωλογιστικά τα καθαρά κέρδη της κοινοπραξίας του κλάδου εμπορίας με βάση τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ 2γ,και 32 παρ 1,2 του Ν 2238/94 ανά χρήση με πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης από εμπορία με τον ισχύοντα συντελεστή καθαρού κέρδους 6% ως ακολούθως .Επίσης προσδιορίζει τα καθαρά κέρδη του κλάδου παροχής υπηρεσιών λογιστικά.»*

Επειδή στην ως άνω έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης και συγκεκριμένα στη σελίδα 23 αυτής, αναγράφεται επίσης:

«Κατόπιν των ανωτέρω το αίτημα της κοινοπραξίας για προσφυγή στην επιτροπή του άρθρου 30 παρ 5 του ΚΒΣ ΠΔ 186/92 δεν είναι δυνατόν να ικανοποιηθεί από την φορολογική διοίκηση με την ισχύουσα νομοθεσία για τους εξής λόγους:

1) με το άρθρο 7 παρ 3 και 6 του ν 3052/2002 από 1-1-2003 καταργήθηκε η δυνατότητα προσφυγής στην επιτροπή του άρθρου 30 παρ 5 του ΚΒΣ ΠΔ 186/92, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού σε επιτηδευματίες που ελέγχονται λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων από την ΔΟΥ

2) με το άρθρο 1 του ν 4254/2014 από 1-7-2014 καταργήθηκε η Γενική Δ/ση Φορολογικής Επιθεώρησης, επιθεωρητές της οποίας ορίζονταν μέλη της επιτροπής του άρθρου 30 παρ 5 του ΚΒΣ ΠΔ 186/92.

Όπως προαναφέρθηκε η υπηρεσία μας με τα με αριθμό/12-9-2017,/1-11-2017,/23-1-2018 και/2-5-2018 έγγραφα ενημέρωσε την Διοίκηση για την συγκεκριμένη υπόθεση και ζήτησε οδηγίες για την αντιμετώπιση του θέματος. Μέχρι την σύνταξη της παρούσης έκθεσης ελέγχου δεν έχουμε λάβει απάντηση σχετικά.»

Επειδή με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 63 ορίζεται ότι:

«Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή από την από 28/06/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, προκύπτει ότι ο έλεγχος με την διενεργηθείσα επανάληψη διαδικασίας συνέπεια της υπ' αριθμ./03-072017 απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσία μας, δεν θεράπευσε τη τυπική πλημμέλεια σύμφωνα με το σκεπτικό της εν λόγω απόφασης, δεδομένου ότι δεν τηρήθηκε το διατακτικό των αποφάσεων/2016,/2016 και/2016 του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι παραβιάζεται τόσο το (δικαστικό) δεδικασμένο που απορρέει από τις υπ' αριθμ./2016,/2016 και/2016 τελεσίδικες Αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά, όσο και το (διοικητικό) δεδικασμένο που απορρέει από την υπ' αριθμ./3-7-2017 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, είναι βάσιμος.

Επειδή, ένεκα του ως άνω λόγου η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, παρέλκει ως αλυσιτελής η έρευνα των λοιπών ισχυρισμών των προσφευγόντων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 27/07/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου..... ενδικοφανούς προσφυγής των: **α)** της ήδη λυθείσας – πλην λογιζόμενης ως υφισταμένης για τις ανάγκες της εκκαθάρισής της- Κοινοπραξίας με την επωνυμία:, με Α.Φ.Μ., **β)** της ΟΕ με την επωνυμία:, με ΑΦΜ, όπως εκπροσωπείται νόμιμα, ως μέλους της, κατά το χρόνο λύσης της ως άνω Κοινοπραξίας, άλλως δε ως εκκαθαριστή της αυτής

Κοινοπραξίας και για λογαριασμό της, **γ)** της ΑΕ με την επωνυμία:, με ΑΦΜ, καθολικής διαδόχου της ΟΕ με την επωνυμία, λόγω της μετατροπής αυτής σε Α.Ε., όπως εκπροσωπείται νόμιμα, ως μέλους της, κατά το χρόνο λύσης της ως άνω Κοινοπραξίας, άλλως δε ως εκκαθαριστή της αυτής Κοινοπραξίας και για λογαριασμό της, **δ)** της ΑΕ με την επωνυμία:, με ΑΦΜ, όπως εκπροσωπείται νόμιμα, ως μέλους της, κατά το χρόνο λύσης της ως άνω Κοινοπραξίας, άλλως δε ως εκκαθαριστή της αυτής Κοινοπραξίας και για λογαριασμό της και **ε)** της ΟΕ με την επωνυμία:, με ΑΦΜ, όπως εκπροσωπείται νόμιμα, ως μέλους της, κατά το χρόνο λύσης της ως άνω Κοινοπραξίας, άλλως δε ως εκκαθαριστή της αυτής Κοινοπραξίας και για λογαριασμό της, κατά των υπ' αριθ./2018,/2018 και/2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. ετών 1997, 1998 και 1999 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης για τυπικούς λόγους και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. να ενεργήσει σύμφωνα με το αιτιολογικό των αποφάσεων/2016,/2016 και/2016 του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά, καθώς και με της υπ' αριθμ./03-072017 απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και με όσα αναφέρονται στην παρούσα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικ έτος 1997 (Διαχ. Περίοδος 1/1- 31/12/1996): ΜΗΔΕΝ

Οικ έτος 1998 (Διαχ. Περίοδος 1/1- 31/12/1997): ΜΗΔΕΝ

Οικ έτος 1999 (Διαχ. Περίοδος 1/1- 31/12/1998): ΜΗΔΕΝ

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.